

Grundlagen des Steuerrechts

Von RAin Anne-Katrin Brendle-Weith, Stuttgart*

Meist machen Juristen einen großen Bogen um das Steuerrecht. Ihm eilt der Ruf voraus, zahlenlastig und kompliziert zu sein. Dabei bedarf es für ein Verständnis der Systematik und der Grundlagen des Steuerrechts weder einer Affinität zu Zahlen noch besonderer Rechenkünste als vielmehr eines guten juristischen Rüstzeugs sowie einer systematischen Herangehensweise. Zumindest das Beherrschen der Basis des Steuerrechts lohnt sich für jeden Juristen, denn das Steuerrecht berührt jedermann in irgendeiner Weise. Jedes Rechtsgeschäft, gleichgültig, ob ein- oder zweiseitig, kann steuerliche Folgen haben, sei es der Kaufvertrag mit ggf. einkommens- und umsatzsteuerlichen Folgen, die Schenkung, die schenkungssteuerliche Folgen haben kann, das Testament, welches erbschaftssteuerliche Konsequenzen nach sich ziehen kann oder der Arbeitslohn aus dem Arbeitsvertrag, der einkommensteuerliche Folgen haben kann. Die Reihe ließe sich beliebig fortsetzen. Im Folgenden sollen erste Grundlagen im Steuerrecht geschaffen und Hinweise zur Lösung eines steuerrechtlichen Falls gegeben werden.

I. Einordnung des Steuerrechts und seine Rechtsquellen

1. Definition Steuern

Was Steuern sind ist in der Abgabenordnung (AO) legaldefiniert. So heißt es in § 3 Abs. 1 AO: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft [...]“. Um diesen Begriff näher einzugrenzen und zu konkretisieren, ist es hilfreich, die gesetzliche Definition Wort für Wort zu analysieren und den Begriff gegenüber anderen Begriffen abzugrenzen. Zunächst ist festzustellen, dass es sich bei Steuern um Zwangsabgaben handelt, die nicht freiwillig gezahlt werden.¹ Weiter sind Steuern Geldleistungen, also keine Sach- oder Dienstleistungen.² Diese Geldleistungen sind gegenleistungsfrei,³ also von Gebühren und Beiträgen abzugrenzen. Gebühren sind auf eine konkrete Inanspruchnahme einer Gegenleistung gerichtet, wie beispielsweise Gebühren für die Ausstellung eines Reisepasses. Beiträge sind Geldleistungen für die Möglichkeit der Inanspruchnahme, und zwar unabhängig davon, ob die Leistung tatsächlich in Anspruch genommen wird (Beispiel: Erschließungsbeitrag). Ferner gilt es Steuern von Sonderabgaben abzugrenzen, die der Finanzierung besonderer Aufgaben dienen.

* Die Verf. ist Fachanwältin für Steuerrecht, Bank- und Kapitalmarktrecht, sowie als Justiziarin bei einem Unternehmen tätig.

¹ Vgl. hierzu den Wortlaut in § 3 Abs. 1 AO „auferlegt“.

² Vgl. hierzu den Wortlaut in § 3 Abs. 1 AO „Steuern sind Geldleistungen“. Naturalabgaben scheiden damit grundsätzlich aus.

³ Vgl. hierzu Wortlaut in § 3 Abs. 1 AO „nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen“.

Steuern dienen in erster Linie der Finanzierung und damit der Funktionsfähigkeit des Staates.⁴ Der Staat ermöglicht dem Einzelnen seine persönliche Entfaltung, indem er mittels seiner Organe viele Aufgaben übernimmt. Um diese Aufgaben zu bewältigen, bedarf es Geld. Daneben haben Steuern auch Lenkungsfunktion.⁵ Durch das bewusste Erheben bzw. das Senken von Steuern oder durch den Verzicht auf Besteuerung hat der Staat die Möglichkeit, die Wirtschaft und den Verbraucher zu steuern. So liegt beispielsweise der Umsatzsteuersatz für Grundnahrungsmittel mit derzeit 7 % (vgl. § 12 Abs. 2 UStG) unter dem für Konsumgüter mit derzeit 19 %, § 12 Abs. 1 UStG. Damit will der Staat verhindern, dass sozial schwache Bürger aufgrund einer hohen Umsatzsteuerbelastung nicht in der Lage sind, die Grundnahrungsmittel in ausreichendem Maße einzukaufen. Derlei Beispiele für die Lenkung der Wirtschaft durch bewusste Steuergestaltung von Seiten des Staates gibt es viele.

2. Einordnung des Steuerrechts

Das Steuerrecht ist Teil des öffentlichen Rechts.⁶ Die Legislative schafft dafür die gesetzlichen Grundlagen und die Exekutive, die Finanzverwaltung oder kurz der Fiskus, erhebt und verwaltet die Steuern. Steuerrecht ist Eingriffsverwaltung, da dem Bürger, im Gegensatz zur Leistungsverwaltung, keine Leistung oder sonstige Vergünstigung gewährt wird, sondern ein Eingriff in die Rechte zu einer Belastung oder Verpflichtung des Bürgers führt.⁷ In keinem anderen Rechtsgebiet trifft der Bürger so häufig auf den Staat. Wie immer, wenn der Staat in die Rechte der Bürger eingreifen möchte, bedarf es aufgrund des Rechtsstaatsprinzips zur Festsetzung und Erhebung von Steuern einer gesetzlichen Grundlage, vgl. Art. 20 Abs. 3 GG.

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ist in den Art. 70 ff. GG, für den Bereich der Steuern in Art. 105 GG geregelt. Art. 105 GG regelt die Möglichkeit des Bundes und der Länder zur Einführung und Abschaffung von Steuern. Es gibt einerseits die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes (vgl. Art. 105 Abs. 1 GG) bei Zöllen und Finanzmonopolen, wie z.B. das Branntweinmonopol, wobei letzteres mit Ablauf des 31.12.2017 endet⁸ und andererseits die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz zwischen Bund und Ländern gem. Art. 105 Abs. 2 GG. Bei konkurrierender Gesetzgebungskompetenz hat der Bund Vorrangrecht, wenn das Steueraufkommen ganz oder teilweise dem Bund zusteht

⁴ Vgl. hierzu Wortlaut in § 3 Abs. 1 AO „von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden“.

⁵ Die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein, § 3 Abs. 1 AO.

⁶ Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 1 Rn. 26.

⁷ Seer (Fn. 6), § 1 Rn. 27.

⁸ http://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Steuern/Verbrauchssteuern/Branntweinmonopol/Fachmeldungen/fachmeldung_9.html (16.11.2017).

oder wenn ein Bedürfnis nach bundesgesetzlicher Regelung besteht. Die Länder können u.a. dann Gesetze erlassen, wenn der Bund von seiner Gesetzgebungskompetenz keinen Gebrauch gemacht hat.

Die Ertragskompetenz, also die Verteilung der Steuererträge, zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, wird in Art. 106 GG geregelt. Es gibt einerseits Steuern, die ausschließlich Bund, Ländern oder Gemeinden zustehen und andererseits Gemeinschaftssteuern, welche nach einem bestimmten Verteilungsschlüssel zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aufgeteilt werden.

Dennoch kann das Steuerrecht nicht allein aus dem öffentlich rechtlichen Blickwinkel betrachtet werden, denn zwischen Steuerrecht und dem Zivilrecht besteht eine enge Beziehung, da der Anknüpfungspunkt im Steuerrecht ein wirtschaftlicher Vorgang oder Zustand ist.⁹ So lehnt sich das Steuerrecht teilweise direkt an das Zivilrecht an oder bedient sich zivilrechtlicher Begriffe, ohne die Maßgeblichkeit des Zivilrechts erkennbar zu machen (beispielsweise in § 39 Abs. 1 AO, § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und § 1 Abs. 1 GrEStG).¹⁰ Dabei sind das Zivilrecht und das Steuerrecht gleichrangig; unterscheiden sich jedoch im Blickwinkel auf den entsprechenden Vorgang.

3. Rechtsquellen des Steuerrechts

Rechtsquellen des Steuerrechts sind allgemeine und besondere Steuergesetze. Allgemeine Steuergesetze betreffen keine konkrete Steuerart. Dies sind die Abgabenordnung (AO) und die Finanzgerichtsordnung (FGO). Diese Verfahrensordnungen haben übergeordnete Funktion. Besondere Steuergesetze betreffen die konkreten Steuerarten. Dies sind z.B. das Einkommensteuergesetz (EStG) und das Umsatzsteuergesetz (UStG). Gemein ist diesen Rechtsnormen, dass es sich um formelle Gesetze handelt, also Gesetze, die in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren gem. Art. 76 ff. GG zustande kommen, vom Bundespräsidenten gegengezeichnet wurden sowie anschließend ordnungsgemäß ausgefertigt und in entsprechenden amtlichen Blättern verkündet wurden, Art. 82 Abs. 1 GG.

Daneben gibt es Rechtsnormen, welche die Exekutive, wie die Bundesregierung oder den Bundesfinanzminister, als Normgeber haben. Dieser Durchbruch des Gewaltenteilungsprinzips (vgl. Art. 1 Abs. 3; 20 Abs. 2 GG) ist im Rahmen des Art. 80 GG zulässig. Die Einzelgesetze legen in diesen Fällen die gesetzlichen Ermächtigungen und den Rahmen, also Inhalt, Zweck und Ausmaß, der erteilenden Ermächtigung genau fest, vgl. Art. 80 Abs. 1 GG. Diese sogenannten nur materiellen Gesetze, da nicht im Rahmen des oben beschriebenen formellen Gesetzgebungsverfahrens erlassen, sind beispielsweise die Durchführungsverordnungen zu den größeren Steuergesetzen. Trotz fehlendem förmlichen Gesetzgebungsverfahrens haben diese nur materiellen Gesetze Gesetzescharakter. Sie unterscheiden sich lediglich durch den Normgeber und das Entstehungsverfahren. Beispielhaft seien im Bereich des Steuerrechts die Einkommensteuer-Durch-

führungsverordnung (EStDV) und die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) zu nennen, zu deren Erlass die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates gem. § 51 EStG bzw. gem. § 26 UStG ermächtigt wurde.

Autonome Satzungen können von bestimmten Körperschaften des öffentlichen Rechts erlassen werden. Steuerrechtlich sind die Gemeindegesetze von Bedeutung. Bestandteile autonomer Satzungen sind z.B. die von einer Gemeinde individuell festgelegten Hebesätze der Gewerbesteuer und Grundsteuer. Durch die Hebesätze können die Gemeinden die Höhe dieser ihnen zustehenden Gewerbesteuern mitbestimmen. Ganz so frei, wie sich dies einige Gemeinden wünschen sind sie bei der Festlegung des Hebesatzes jedoch nicht mehr. Eine Festsetzung auf null oder der gänzliche Verzicht sind nicht mehr möglich. Seit dem 1.1.2004 sind Gemeinden nach § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG verpflichtet, Gewerbesteuern zu einem Mindesthebesatz von 200 % zu erheben. Dass diese Einschränkung der Satzungsautonomie der Gemeinden verfassungsgemäß ist, hat das Bundesverfassungsgericht entschieden.¹¹ Mit dem Mindesthebesatz sollen sog. Gewerbesteueroasen verhindert werden. Unter anderem an dieser Norm kann man erkennen, dass das Steuerrecht neben seiner Funktion dem Staat Erträge zu bringen, auch Lenkungsfunction hat.

Neben den formellen und materiellen Gesetzen gibt es eine Vielzahl an Verlautbarungen der Finanzverwaltung. Diese Verwaltungsvorschriften der Exekutive haben aus juristischer Sicht nur Innenwirkung und keinerlei Gesetzescharakter. Sie binden ausschließlich die Finanzverwaltung, damit eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet ist. So ist für jeden Bürger das Verhalten der Finanzbehörden vorhersehbar. Es handelt sich dabei um Richtlinien der Bundesregierung, die mit Zustimmung des Bundesrates gültig werden. Ein Beispiel ist die Einkommensteuerrichtlinie (EStR). Daneben gibt es Erlasse der Finanzministerien, wie unter anderem der Leasingerlass und sog. BMF-Schreiben der Minister sowie Verfügungen der Oberfinanzdirektionen, sog. OFD-Verfügungen.

Da diese Verwaltungsvorschriften ebenfalls Teil der Eingriffsverwaltung sind, bedarf es für den Erlass solcher Vorschriften einer Ermächtigung. Die Ermächtigung der Finanzverwaltung findet sich in Art. 108 Abs. 7 GG. Bei Steuern die von den Landesfinanzbehörden (Art. 108 Abs. 2 S. 2 GG) oder Gemeinden (Art. 108 Abs. 4 S. 2 GG) verwaltet werden, ist die Zustimmung des Bundesrats erforderlich. Diese Richtlinien werden noch ergänzt durch entsprechende Hinweise (z.B. Einkommensteuerhinweise [EStH], Körperschaftsteuerhinweise [KStH] und Lohnsteuerhinweise [LStH]). Sie werden von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beschlossen und weisen den Rechtsanwender auf höchstrichterliche Rechtsprechung, BMF-Schreiben und andere Rechtsquellen zu bestimmten Themenbereichen hin.

Einen Unterfall stellen die sog. Nichtanwendungserlasse dar. Grundsätzlich gelten Urteile eines Gerichts, mit Ausnahme der Urteile des Bundesverfassungsgerichtes (vgl. § 31

⁹ Seer (Fn. 6), § 1 Rn. 31, 32.

¹⁰ Seer (Fn. 6), § 1 Rn. 33.

¹¹ BVerfG, Beschl. v. 25.1.2005 – 2 BvR 2185/04; BVerfG, Beschl. v. 27.1.2010 – 2 BvR 2189/04.

BVerfGG), lediglich inter partes, also zwischen den Parteien und haben darüber hinaus keine weitere Bindungswirkung. Dennoch orientieren sich die unteren Gerichte in der Regel an Entscheidungen der oberen Gerichte. Entsprechend orientiert sich auch die Finanzverwaltung grundsätzlich an der Rechtsprechung. Mit einem sog. Nichtanwendungserlass kann die Finanzverwaltung eine aus ihrer Sicht nicht zutreffende Gerichtsentscheidung nicht zur Anwendung kommen lassen, indem in dem Erlass verfügt wird, dass bestimmte in einer Entscheidung getroffene Grundsätze über den entschiedenen Fall hinaus nicht angewendet werden sollen. Die Zulässigkeit solcher Erlasse ist umstritten und stößt insbesondere bei Rechtsanwälten und Steuerberatern auf Kritik, da zumeist Grundsätze des Bundesfinanzhofes (im Folgenden BFH) betroffen sind, die für den Steuerpflichtigen sehr günstig sind. Zudem werden die Nichtanwendungserlasse immer wieder mit Blick auf das Rechtsstaatsprinzip und den Grundsatz der Gewaltenteilung kritisch beäugt. Die Beantwortung der Frage der Zulässigkeit solcher Nichtanwendungserlasse ist nach wie vor offen und war auch schon Anlass für Anfragen an die Bundesregierung.¹² Zumindest im Fall einer widersprüchlichen Entscheidung ist von der Zulässigkeit solcher Erlasse auszugehen.

Verfügungen der Oberfinanzdirektionen und der Leiter eines Finanzamts sind verbindliche Weisungen an die nachgeordneten Behörden des jeweiligen Oberfinanzdirektionsbezirks oder an die Mitarbeiter des jeweiligen Finanzamts.

BMF-Schreiben stützen sich auf Art. 108 Abs. 3 S. 2 GG und ergehen durch das Bundesfinanzministerium in Abstimmung mit den Länderfinanzministerien.

Verwaltungsvorschriften sind, wie bereits darlegt, interne Weisungen, d.h. sie binden im Regelfall weder den Steuerpflichtigen noch die Finanzgerichte. Allerdings erlangen solche Verwaltungsvorschriften als sogenannte ermessensleitende Richtlinien über Art. 3 Abs. 1 GG Außenwirkung. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist zudem anerkannt, dass allgemeine Verwaltungsanweisungen, die Schätzungen zum Inhalt haben, aus Gründen der Gleichbehandlung zu einer Selbstbindung der Verwaltung führen. Den Finanzbehörden ist es danach verwehrt, in Einzelfällen, die offensichtlich von der Verwaltungsanweisung gedeckt werden, deren Anwendung ohne triftige Gründe abzulehnen. Der Steuerpflichtige hat einen, auch vor den Finanzgerichten zu beachtenden, Rechtsanspruch darauf, nach Maßgabe der allgemeinen Verwaltungsanweisungen besteuert zu werden, es sei denn, dass die Anwendung der allgemeinen Schätzungsrichtlinie im Einzelfall offensichtlich zu unzutreffenden Ergebnissen führt. Der BFH hat allerdings in diesem Zusammenhang auch ausgesprochen, dass die Finanzgerichte nur an Gesetz und Recht gebunden sind. Daher werden allgemeine Verwaltungsanweisungen nicht in gleicher Weise wie Gesetze behandelt, insbesondere nicht nach den dafür maßgeblichen Kriterien ausgelegt. Vielmehr können die Finanzgerichte

nur unterbinden, dass die Finanzverwaltung in Einzelfällen, „die offensichtlich von der Verwaltungsanweisung gedeckt werden“, willkürlich, d.h. ohne zwingende Sachgründe, die Anwendung der Verwaltungsanweisung ablehnt.

Über die innerstaatlichen Rechtsquellen hinaus gibt es völkerrechtliche Verträge, welche nach Zustimmung des Bundestages den Rang eines Bundesgesetzes erlangen, Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG. Hier seien insbesondere die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) genannt. Diese sollen verhindern, dass dieselben Steuerpflichtigen für dieselben Einkünfte mit gleichartigen Steuern von mehreren Staaten belastet werden. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gibt es dabei zwei Möglichkeiten. Entweder wird der Staat aus dem die Steuern stammen (Quellenstaat) die Besteuerung derjenigen zurücknehmen oder einschränken, mit der Folge, dass keine Kollision vorliegt oder der Wohnsitzstaat nimmt Einkünfte, die im Quellenstaat besteuert werden von seiner Besteuerung aus (sog. Freistellungsmethode) oder er rechnet die auf diese entfallenden Einkünfte ausländischen Steuern auf seine Steuer an (sog. Anrechnungsmethode). Die von Deutschland abgeschlossenen DBA folgen in ihrer Grundstruktur dem Musterabkommen, das von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) entwickelt wurde. Die Bundesrepublik hat mit etwa 98 Staaten ein DBA abgeschlossen¹³.

II. Grundzüge des materiellen Steuerrechts

1. Grundrechte im Steuerrecht

Das materielle Steuerrecht ist vom Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geprägt, welches Resultat des in Art. 3 GG verankerten allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes ist.¹⁴ Ziel ist es, dass jeder nach Maßgabe seiner individuellen ökonomischen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung staatlicher Leistungen beitragen soll, also die sogenannte Steuergerechtigkeit. Dabei sind die Grundrechte zu beachten (Art. 1 Abs. 3 GG). Neben dem Gleichheitsgrundsatz folgt das Leistungsfähigkeitsprinzip auch aus der in der Verfassung verankerten Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip (vgl. Art. 20 Abs. 1 GG).¹⁵ Folge ist, dass gleichsam als untere Grenze einer Besteuerung, jedem Bürger das Existenzminimum zu belassen ist, weshalb die Einkommensteuer erst ab einem Grundfreibetrag anfällt (§ 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Während sich der Anknüpfungspunkt der Leistungsfähigkeit im Bereich der Umsatzsteuer mit dem Umsatz, also dem Konsum relativ einfach mit dem vereinbarten Entgelt ermitteln lässt (§ 10 Abs. 1 UStG), gestaltet sich das vor allem im Bereich der Einkommensteuer, welche dem Nettoprinzip folgt, schwieriger. So wird die Steuergerechtigkeit im Bereich des Konsums weitgehend über die unterschiedlichen

¹² <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/14/067/1406716.pdf> (16.11.2017);

<http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/15/046/1504614.pdf> (16.11.2017).

¹³ http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2017-01-18-stand-DBA-1-januar-2017.pdf?blob=publicationFile&v=4 (16.11.2017).

¹⁴ BVerfGE 135, 126 (144 f.).

¹⁵ BVerfGE 82, 60 (85 f.).

Steuersätze reguliert, indem der reguläre Steuersatz bei derzeit 19 % liegt (§ 12 Abs. 1 UStG) und der verminderte – unter anderem – bei Grundnahrungsmitteln und ärztlichen Leistungen bei derzeit 7 % (§ 12 Abs. 2 UStG). Ziel der Steuergerechtigkeit im Bereich der Umsatzsteuer ist demnach die Frage, ob sich der Steuerzahler dem Konsum verweigern kann oder es sich um einen Bereich des Konsums handelt, der sich aus Grundbedürfnissen ergibt. Entgegen der landläufigen Ansicht, ist der Steuerzahler im Bereich der Umsatzsteuer, im allgemeinen Sprachgebrauch aufgrund des Allphasen-Nettoprinzip (vgl. § 15 UStG) auch Mehrwertsteuer genannt, nämlich der Endverbraucher. Lediglich die Abführung der Steuer erfolgt über den Unternehmer (vgl. §§ 10 Abs. 1 S. 2; 13a UStG).

Weitere relevante Grundrechte sind z.B. Art. 6 Abs. 1 GG unter anderem mit seiner Konkretisierung im Splitttarif (§ 32a Abs. 5 EStG) oder im Kindergeld (§ 31 EStG) sowie Art. 14 GG der eine Besteuerung dann als verfassungswidrig begründet, wenn das private Eigentum zu sehr eingeschränkt wird. Die Grenze zog das BVerfG bei 50 % des Erwirtschafteten.¹⁶ Das BVerfG hat allerdings in Änderung des vorgenannten Leitsatzes in einer Entscheidung festgestellt, dass es keine absolute Besteuerungsobergrenze gibt, auch wenn – wie im Streitfall – das zu versteuernde Einkommen eines Gewerbetreibenden mit über 50 % Steuern belegt wird.¹⁷ In dem Beschluss vom 22.6.1995 gehe es allein um die „Grenze der Gesamtbelastung des Vermögens“, so das BVerfG in der Entscheidung aus dem Jahr 2006. Die Gesamtbelastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer verletzt nach Auffassung des BVerfG den Beschwerdeführer nicht in seinem Eigentumsgrundrecht aus Art. 14 GG. Demnach ist der Halbteilungsgrundsatz zwar möglicherweise theoretisch noch von Interesse, wird aber jedenfalls rechtlich gegenwärtig nicht als bestehend anerkannt.

2. Allgemeiner Steuertatbestand

Grundsätzlich haben die Steuerbehörden im Bereich des Entstehens einer Steuerschuld keinerlei Ermessen, da das Schuldverhältnis in der Regel mit Verwirklichung des Entstehungstatbestandes entsteht, vgl. § 3 Abs. 1 AO und § 38 AO. Der Steuertatbestand enthält in der Regel ein Steuersubjekt, ein Steuerobjekt, eine Bemessungsgrundlage und einen Steuertarif. Dies entspricht dem Aufbau der materiellen Steuergesetze.

Steuersubjekt ist derjenige, der die Steuer bezahlen soll, also z.B. die natürliche Person in der Einkommensteuer (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG). Steuerobjekt bezeichnet den Steuergegenstand. Dies ist z.B. bei der Umsatzsteuer das vereinbarte Entgelt (§ 10 Abs. 1 S. 1 UStG) und bei der Einkommensteuer das am Markt erwirtschaftete Einkommen (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG). Liegt ein Steuergegenstand vor, ist weiter zwischen steuerbaren und steuerpflichtigen Steuergegenständen zu unterscheiden. Während die Frage der Steuerbarkeit die Antwort darauf findet, ob der Steuergegenstand unter ein Steuergesetz subsumiert werden kann, besagt die Steuerpflichtig-

keit, ob dieser steuerbare Gegenstand ggf. in den Genuss einer sachlichen oder persönlichen Steuerbefreiung (z.B. § 3 EStG und § 4 UStG) fällt. Letztlich wird der Steuergegenstand durch die Bemessungsgrundlage konkretisiert, da eine solche erforderlich ist, um die Steuer zu berechnen. So ist beispielsweise im Bereich der Umsatzsteuer, wie erwähnt, das vereinbarte Entgelt die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 S. 1 UStG). Diese regelt, wie dieses Entgelt zu ermitteln ist (§ 10 UStG) und § 8 Abs. 2 EStG legt fest, wie hoch der Steuergegenstand Einkommen ist, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unentgeltlich ein Auto zur Verfügung stellt. Der Steuertarif schließt den Steuertatbestand ab. Dieser legt fest, wie hoch die Steuer im Verhältnis zur Bemessungsgrundlage sein soll. Bei den meisten Steuern handelt es sich um Wertsteuern und der Tarif ist damit eine Prozentgröße (§ 32a Abs. 1 EStG). Daneben gibt es sog. Mengen- bzw. Absatzsteuern, bei der die Steuer pro gekaufter bzw. verkaufter Menge erhoben wird. Beispielhaft sei hier das Energies-teuergesetz (EnergieStG) genannt, bei dem die Steuer für Benzin in Euro pro Liter anfällt (§ 2 Abs. 1 EnergieStG).

3. Grundlagen des Besteuerungsverfahrens

Das Besteuerungsverfahren untergliedert sich in Ermittlungs-, Festsetzungs-, Erhebungs-, Vollstreckungs- und ggf. Rechtsbehelfsverfahren.

a) Ermittlungsverfahren

Grundlage einer jeden Besteuerung ist die Sachverhaltsermittlung, um beurteilen zu können, ob ein Steuertatbestand erfüllt ist. Nach § 85 Abs. 1 AO haben die Steuerbehörde die Steuer nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Die §§ 85, 88 AO verpflichten die Behörden dabei von Amts wegen tätig zu werden, sog. Untersuchungsgrundsatz. Da es im Zuge der Ermittlung des Sachverhaltes zu Eingriffen in den Freiheitsbereich des Steuerpflichtigen kommt, bedarf es zu jeder Maßnahme der Sachverhaltsermittlung aufgrund des Vorbehalts des Gesetzes einer Rechtsgrundlage (vgl. Art. 20 Abs. 3 GG). Der Behörde stehen dabei folgende Befugnisnormen zur Verfügung:

- §§ 93, 97, 100 AO Auskunfts- und Vorlagepflichten
- §§ 134 ff. AO Melde- und Anzeigepflichten
- §§ 140 ff. AO Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten
- §§ 147, 147a AO Aufbewahrungspflichten und Einsichtsrechte
- §§ 149 ff. AO Erklärungspflichten
- §§ 200, 208, 211 AO Mitwirkungs- und Duldungspflichten

Ferner bestehen noch besondere Verfahren der Sachverhaltsaufklärung, nämlich die sog. Außenprüfung (§§ 193-207 AO), die Steuerfahndung (§ 208 AO) und die Steueraufsicht (§§ 209-217 AO).

b) Steuerfestsetzung

Besteht nach Ermittlung des Sachverhalts eine Steuerpflicht, so hat die Steuerbehörde einen Steuerbescheid zu erlassen, § 155 Abs. 1 S. 1 AO. Besteht kein Steueranspruch besteht

¹⁶ BVerfGE 93, 121 ff.; BFH/NV 1995, 665.

¹⁷ BVerfG, Beschl. v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99.

die Möglichkeit einen Freistellungsbescheid zu erlassen, welcher ebenfalls einen Steuerbescheid darstellt (§ 155 Abs. 1 S. 3 AO).

Bei der Festsetzung mittels eines Steuerbescheids ist zwischen folgenden Steuerbescheiden zu unterscheiden:

aa) Endgültige Festsetzung

Der gesetzliche Normalfall ist die endgültige Festsetzung gem. § 155 Abs. 1 AO durch Steuerbescheid. Dieser wird mit Ablauf der Rechtsbehelfsfrist bestandskräftig und kann seitens der Behörde nur noch unter der Voraussetzung aufgehoben oder geändert werden, dass eine Korrektornorm (§§ 172 ff. AO) eingreift. Die Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung ist gem. § 169 Abs. 1 AO nur bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist möglich.

bb) Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung

Nach § 164 Abs. 1 S. 1 AO können¹⁸ Steuern unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden, solange der Sachverhalt nicht abschließend geprüft ist. Dies hat zur Folge, dass der Steuerbescheid jederzeit in vollem Umfang aufgehoben oder geändert werden kann, solange der Vorbehalt wirksam ist, § 164 Abs. 2 S. 1 AO. Dieser Vorbehalt kann von der Behörde jederzeit aufgehoben werden (§ 164 Abs. 3 S. 1 AO), was zur Folge hat, dass die Festsetzung endgültig ist. Wird der Vorbehalt nicht aufgehoben, so entfällt dieser kraft Gesetz, wenn die Festsetzungsfrist abläuft, § 164 Abs. 4 AO.

cc) Vorläufige Festsetzung

Ferner kann die Behörde die Steuer gem. § 165 AO vorläufig festsetzen, soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzung für die Entstehung der Steuer eingetreten ist. Soweit die Festsetzung vorläufig ist, kann die Finanzbehörde diese aufheben oder ändern, § 165 Abs. 2 S. 1 AO.

dd) Festsetzung ohne Steuerbescheid

Einer Festsetzung mittels Steuerbescheid bedarf es gem. § 167 Abs. 1 S. 1 AO dann nicht, wenn eine Steuer aufgrund gesetzlicher Verpflichtung anzumelden ist (§ 150 Abs. 1 S. 3 AO), es sei denn die Festsetzung führt zu einer abweichenden Steuer oder die Anmeldung wird nicht abgegeben. Die Steueranmeldung steht in ihrer Wirkung der Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich, § 168 S. 1 AO.

c) Steuererhebung

Das Erhebungsverfahren ist in §§ 218-248 AO geregelt. Das Erhebungsverfahren regelt die Verwirklichung des Steueranspruchs vor der Vollstreckung, also z.B. das Erlöschen durch Zahlung, die Fälligkeit und den Erlass o.ä. Wie eingangs erwähnt handelt es sich bei Steuerrecht um Eingriffsverwaltung. Die Behörde handelt in der Regel durch sog. Verwaltungsakte (§ 118 AO) und setzt diese auch selbst

durch. Die Durchsetzung des Steueranspruchs setzt allerdings Fälligkeit gem. § 220 AO voraus.

d) Vollstreckung

Erfüllt der Steuerpflichtige die Zahlungsverpflichtungen nicht freiwillig, kommt die zwangsweise Durchsetzung in Betracht. Vollstreckungsvoraussetzungen (§ 254 Abs. 1 S. 1 AO) sind die Fälligkeit einer Geldleistung, die Vollstreckungsandrohung (sog. Leistungsgebot) sowie das Verstreichen der Schonfrist von einer Woche. Eine vorherige Mahnung soll erfolgen, ist jedoch nicht zwingende Voraussetzung, § 259 S. 1 AO.

e) Rechtsbehelfsverfahren

Rechtsbehelfsverfahren sind sowohl in der AO als auch in der FGO geregelt. Das außergerichtliche kostenfreie Einspruchsverfahren ist in der Abgabenordnung geregelt, §§ 347 ff. AO. Das kostenpflichtige Finanzgerichtsverfahren findet sich in der Finanzgerichtsordnung, §§ 40 ff. FGO.

III. Hinweise zur Lösung steuerrechtlicher Fälle

Grundlage einer gelungenen Falllösung ist der Sachverhalt, denn die richtige Erarbeitung des Sachverhalts bietet die Basis für die Fallbearbeitung. Ist ein Rechtsgutachten zu erstellen, so ist jede einzelne Aussage im Sachverhalt rechtlich zu beurteilen und zu lösen. Als nützliches und auch zulässiges Werkzeug sollte dabei das Gesetz dienen. Wer die Systematik der Steuergesetze neben den juristischen Arbeitsmethoden beherrscht, dem sollte die Bearbeitung gelingen.

Schauen Sie sich zunächst die Fallfrage an. Diese ist Dreh- und Angelpunkt für das Lesen des Sachverhalts. Wer die Frage am Ende des Sachverhalts kennt, der liest diesen aufmerksamer, da bereits eine Vorstellung darüber besteht in welche Richtung die Aufgabe zielt. Ist die Frage allgemein gehalten, wie z.B. „Erstellen Sie ein Rechtsgutachten“ oder „Nehmen Sie Stellung“, versuchen Sie die Fragen in mehrere Teilfragen aufzugliedern. Diese können Ihnen dann auch als Aufbauhilfe bei der Gliederung der Lösung dienen.

Nach der Aufgabe lesen Sie aufmerksam den Sachverhalt und bedenken Sie dabei, welche Information Ihnen die einzelnen Angaben im Sachverhalt zur Lösung der Aufgabe liefert. Bedenken Sie dabei, dass keine Aussage im Sachverhalt ohne Grund Erwähnung findet. Ggf. ist die Angabe in einem kurzen Satz abzuhandeln oder es steckt gar ein tieferes rechtliches Problem dahinter. Eine Angabe im Sachverhalt in Ihrer Lösung überhaupt nicht zu erwähnen, führt jedoch zweifelsohne zum Punktabzug.

Wenn Sie keinen Einstieg in die Klausur finden, versuchen Sie zunächst Obersätze zu bilden. Diese können Sie in der Vorbereitung auf die Klausur bereits formuliert werden. Wenn der Obersatz steht, steht der Einstieg in die Klausur und Sie haben bereits diese erste Hürde genommen. Obersätze dienen auch als Aufbauhilfe bei der Lösung. Müssen Sie beispielsweise die Erfolgsaussichten eines Einspruchs prüfen, dann kann der Obersatz wie folgt lauten: „Der Einspruch hat Aussicht auf Erfolg, wenn der Bescheid wirksam und der Einspruch zulässig und begründet ist.“ Nach diesem

¹⁸ D.h., der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf vorläufige Festsetzung, sondern es ist eine Ermessensentscheidung der Behörde, vgl. § 5 AO.

Obersatz wissen Sie, dass Sie zunächst die Wirksamkeit eines Bescheides prüfen müssen und sodann die Zulässigkeit und Begründetheit. Dies gibt gerade am Beginn der Bearbeitung eine gewisse Sicherheit.